

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (desmit? pal?ta)

2023. gada 25. maij? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?i – Pievienot?s v?rt?bas nodoklis (PVN) – Direkt?va 2006/112/EK – Ties?bas uz PVN atskait?šanu – Atteikums – Atteikums, kas pamatots ar dar?juma sp?k? neesam?bu saska?? ar valsts civilties?b?m

Liet? C?114/22

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Polija) iesniegusi ar 2021. gada 23. novembra l?mumu un kas Ties? re?istr?ts 2022. gada 18. febru?r?, tiesved?b?

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

pret

W. sp. z o.o.,

TIESA (desmit? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js D. Gracijs [*D. Gratsias*], tiesneši I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*] (referents) un Z. ?ehi [*Z. Csehi*],

?ener?ladvok?te: T. ?apeta [*T. ?apeta*],

sekret?rs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko snieguši:

– *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie* v?rd? – B. Ko?odziej, D. Pach un T. Wojciechowski,

– *W. sp. z o.o.* v?rd? – M. Kwietko?B?bnowski, doradca podatkowy,

– Polijas vald?bas v?rd? – B. Majczyna, p?rst?viz,

– Eiropas Komisijas v?rd? – A. Armenia un I. Barcew, p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?tes uzklaus?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes Direkt?vas

2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2010. gada 13. jūlija Direktīvu 2010/45/ES (OV 2010, L 189, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”), 167. pantu, 168. panta a) punktu, 178. panta a) punktu un 273. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie* (Varšavas Nodokļu administrācijas direktors, Polija; turpmāk tekstā – “nodokļu administrācijas direktors”) un *W. sp. z o.o.* par tiesību atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN), kas norādīts 2015. gada 27. oktobrī W. adresātajā rīcībā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 63. pants ir noteikts:

“[...] nodoklis kļūst iekasājams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.”

4 Šīs pašas direktīvas 167. pants ir paredzēts:

“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams.”

5 Minētās direktīvas 168. pants ir noteikts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecas uz dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

6 Direktīvas 2006/112 178. pants ir noteikts:

“Lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jā saglabā rēķini, kas sagatavots saskaņā ar XI sadaļas 3. nodaļas 3. līdz 6. iedaļu;

[..].”

7 Šīs direktīvas 273. pants ir paredzēts:

“Dalībvalstīs var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rīcībā sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

Polijas tiesības

8 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par preču un

pakalpojumu nodokli; 2011. gada Dz. U. Nr. 177, 1054. pozīcija), redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – “PVN likums”), 88. panta 3.a punkta 4. apakšpunkta c) punktā ir noteikts:

“3.a Rēķinus un muitas dokumentus nevar izmantot kā pamatojumu priekšnodokļa atskaitīšanai, nodokļa kredīta atmaksai vai priekšnodokļa atmaksīšanai, ja:

[..]

4. izsniegtajos rēķinos, labotajos rēķinos vai muitas dokumentos:

[..]

c) tiek konstatēti darījumi, kuriem ir piemērojami Civilt kodeksa 58. un 83. panta noteikumi daļēji, kas attiecas uz šiem darījumiem.”

9 1964. gada 23. aprīlī *ustawa – Kodeks cywilny* (Likums par civilkodeksu; 2020. gada Dz. U., 1740. pozīcija; turpmāk tekstā – “Civilt kodekss”) 58. pantā ir paredzēts:

“1. Tiesisks darījums, kurš ir pretrunā likumam vai kura mērķis ir apiet likumu, nav spēkā, ja vien attiecīgajā tiesību normā nav noteikts citādi [..].

2. Tiesisks darījums nav spēkā, ja tas ir pretrunā sociālajām normām.

3. Tikai vienas tiesiska darījuma daļas spēkā neesamības gadījumā pārvērtēties tiesiskā darījuma daļas paliek spēkā, ja vien no apstākļiem neizriet, ka tiesiskais darījums netiktu izpildīts tad, ja nebūtu spēkā neesošo noteikumu.”

10 Atbilstoši Civilt kodeksa 83. pantam:

“1. Fiktīva gribas izpausme attiecībā uz otru pusi ar tās piekrišanu nav spēkā. Ja tā ir izteikta, lai slēptu citu juridisku aktu, šīs gribas izpausmes spēkā esamība tiek novērtēta, ņemot vērā šīs akta būtību.

2. Gribas izpausmes fiktīvais raksturs neietekmē tādās juridiskās darbības sekas, kas veikta par atlīdzību, pamatojoties uz fiktīvu deklarāciju, ja šīs akta dēļ trešā persona iegūst tiesības vai ir atbrīvota no saistībām, izņemot gadījumu, kad trešā persona ir rīkojusies ļaunticīgi.”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

11 2015. gada 27. oktobrī W. sp. z o.o. S.K.A. izrakstīja rēķinu par preču zīmju nodošanu W., kas ir apliekama ar PVN, kuru W. deklarēja un samaksāja.

12 Ar 2017. gada 20. oktobra lēmumu nodokļu administrācija, pamatojoties uz PVN likuma 88. panta 3.a punkta 4. apakšpunkta c) punktu, apšaubīja W. tiesības atskaitīt PVN, kas attiecas uz šo rēķinu, pamatojoties uz to, ka attiecīgā preču zīmju nodošana saskaņā ar Civilt kodeksa 58. panta 2. punktu ir spēkā neesoša, jo tā ir pretrunā sabiedrības dzīves noteikumiem šīs tiesību normas izpratnē.

13 Šis lēmums tika apstiprināts ar nodokļu administrācijas direktora 2018. gada 11. oktobra lēmumu, tomēr viņš uzskatīja, ka attiecīgā preču zīmju nodošana ir fiktīvs darījums Civilt kodeksa 83. panta izpratnē.

14 W. par pārdēto lēmumu cēla prasību *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Vojevodistes administratīvā tiesa Varšavā, Polijā), kas minēto lēmumu atcēla ar 2019. gada 29.

maiņa spriedumu, pamatojoties uz to, ka nodokļu administrācija nav iesniegusi pierādījumus par attiecīgā darījuma fiktīvo raksturu.

15 Nodokļu administrācijas direktors šo spriedumu pārsūdzēja *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija), kas ir iesniedzējtiesa.

16 Šai tiesai ir šaubas par PVN likuma 88. panta 3.a punkta 4. apakšpunkta c) punkta atbilstību Direktīvai 2006/112.

17 Tā norāda – no šīs direktīvas neizriet, ka nodokļa maksātājs varētu zaudēt savas tiesības atskaitīt PVN, par kuru tam ir izrakstīti rēķini, tāpēc, ka attiecīgais darījums neatbilst valsts civiltiesībām, jo tiesības uz nodokļa atskaitīšanu saskaņā ar Tiesas judikatūru ir PVN sistēmas neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tā uzskata, ka PVN autonomija attiecībā pret valsts civiltiesību normām un PVN neitralitāte šajā ziņā norāda, ka juridiska darījuma spēkā neesamība, ievērojot šīs tiesības, nebūtu automātiski jāizraisa tiesību uz nodokļa atskaitīšanu izslēgšana.

18 Šajā ziņā tā norāda – no Tiesas judikatūras izriet, ka atkarībā no tiesībām uz PVN atskaitīšanu ir pieļaujamas tikai Direktīvas 2006/112 normās skaidri paredzētajos gadījumos, ka tās ir interpretējamās šauri un ka šīs tiesības ir jāatsaka, ja, ņemot vērā objektīvus pierādījumus, ir pierādīts, ka atsaukšanās uz tām ir notikusi krāpnieciski vai ļaunprātīgi.

19 Tā piebilst, ka, lai gan saskaņā ar Direktīvas 2006/112 273. pantu dalībvalstīm ir iespēja veikt pasākumus, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu, tomēr tām sava kompetence ir jāsteno, ievērojot Savienības tiesības un to vispārīgos principus, tostarp neitralitātes principu, un ievērojot samērīguma principu.

20 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [...] Direktīvas 2006/112 [...] 167. pants, 168. panta a) punkts, 178. panta a) punkts un 273. pants, kā arī neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tāda valsts tiesību norma kā [PVN likuma] 88. panta 3.a punkta 4. apakšpunkta c) punkts, kas neļauj nodokļa maksātājam atskaitīt PVN par tiesību (lietu) iegādi, kura saskaņā ar dalībvalsts civiltiesību normām ir atzēta par fiktīvu, neatkarīgi no tā, vai darījuma mērķis bijis nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana būtu pretēja vienam vai vairākiem [šīs] direktīvas mērķiem, un vai tas ir galvenais noslēguma mērķis?”

Par prejudiciālo jautājumu

21 Vispirms jānorāda – nodokļu administrācijas direktors uzskata, ka līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir jāatzēst par nepieņemamu saskaņā ar Tiesas Reglamenta 94. panta a) punktu, jo tajā neesot izklāstīti pamatlietas atbilstošie fakti, nedz arī faktiskie apstākļi, uz kuriem ir balstīti prejudiciālais jautājums, proti, nav konkretizēti iemesli, kuru dēļ attiecīgajam darījumam būtu fiktīvs raksturs.

22 Šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru un šo reglamenta 94. pantu vajadzēja sniegt valsts tiesai noderīgu Savienības tiesību interpretāciju prasa, lai valsts tiesa izklāstītu lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus, uz kuriem attiecas tās uzdotie jautājumi, vai vismaz paskaidrotu šo jautājumu pamatā esošos faktus pieņēmumus. Turklāt iesniedzējtiesas lēmums ir jābūt norādītiem precīziem iemesliem, kas valsts tiesai ir likuši šaubas par Savienības tiesību interpretāciju un uzskatīt par nepieciešamu uzdot Tiesai prejudiciālu jautājumu (spriedums, 2022. gada 24. februāris, *Suzlon Wind Energy Portugal*, C-605/20,

EU:C:2022:116, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

23 Šaj? gad?jum? ir taisn?ba, ka iesniedz?jtiesa nav sniegusi inform?ciju par iemesliem, kuru d?? nodok?u administr?cijas direktors pamatliet? apl?koto dar?jumu uzskat?ja par fikt?vu. Turpret? t? kopsavilkuma veid?, bet skaidri nor?da nodok?u administr?cijas direktora l?muma, ar kuru atteiktas ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, saturu, kas ir š?s tiesved?bas priekšmets, un prec?zi izkl?sta iemeslus, kuru d?? tai ir šaubas par valsts ties?bu normas, kas veido š? l?muma juridisko pamatu, sader?bu ar Direkt?vu 2006/112 un nodok?u neitralit?tes un sam?r?guma principiem.

24 No t? izriet, ka l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir pie?emams.

25 Ar šo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai Direkt?vas 2006/112 167. pants, 168. panta a) punkts, 178. panta a) punkts un 273. pants kopsakar? ar nodok?u neitralit?tes un sam?r?guma principiem ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru nodok?a maks?t?jam ir liegtas ties?bas uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu tikai t?d??, ka šis dar?jums tiek uzskat?ts par fikt?vu un sp?k? neesošu, piem?rojot valsts civilties?bu normas, un nav nepieciešams pier?d?t, ka tas ir saist?ts ar kr?pšanu PVN jom? vai ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu.

26 K? izriet no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu, šis jaut?jums ir uzdots saist?b? ar str?du, kur? nodok?u administr?cijas direktors ir noraid?jis nodok?a maks?t?ja s?dz?bu par l?mumu, ar kuru ir apšaub?tas ties?bas uz PVN atskait?šanu t?p?c, ka iepriekš veikts pre?u z?mju nodošanas dar?jums ir bijis fikt?vs, pamatojoties uz PVN likuma normu, kas liedz š?das ties?bas, ja attiec?gajam ar nodokli apliekamajam dar?jumam ir piem?rojama Civilt kodeksa norma, saska?? ar kuru fikt?va gribas izpausme attiec?b? pret otru pusi ar t?s piekrišanu nav sp?k?.

27 Šaj? zi?? j?atg?dina, ka saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru nodok?a maks?t?ju ties?bas no maks?jam? PVN atskait?t PVN, kas ir j?maks? vai kas jau iepriekš k? priekšnodoklis ir samaks?ts par ieg?d?t?m prec?m un sa?emtiem pakalpojumiem, ir ar Savien?bas ties?bu aktiem izveidot?s kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips. T?tad Direkt?vas 2006/112 167. un n?kamajos pantos paredz?t?s ties?bas uz nodok?a atskait?šanu ir PVN meh?nisma neat?emama sast?vda?a un princip? nevar tikt ierobežotas, ja nodok?a maks?t?ji, kas v?las š?s ties?bas izmantot, iev?ro gan š?m ties?b?m paredz?t?s materi?l?s, gan form?l?s pras?bas vai nosac?jumus (spriedumi, 2011. gada 28. j?lijs, Komisija/Ung?rija, C?274/10, EU:C:2011:530, 42. un 43. punkts, k? ar? 2022. gada 2.4. novembris, *Finanzamt M* (Ties?bu uz PVN atskait?šanu apjoms), C?596/21, EU:C:2022:921, 21. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

28 Atskait?šanas sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN, kas tam ir j?maks? vai ko tas ir samaks?jis saist?b? ar visu savu komercdarb?bu. T?p?c kop?j? PVN sist?ma nodrošina neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu vis?m komercdarb?b?m neatkar?gi no šo darb?bu m?r?iem vai rezult?tiem ar nosac?jumu, ka min?taj?m darb?b?m princip? paš?m ir piem?rojams PVN (spriedumi, 1985. gada 14. febru?ris, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, 19. punkts; 2012. gada 21. j?nijs, *Mahagében* un *Dávid*, C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 39. punkts, k? ar? 2022. gada 24. novembris, *Finanzamt M* (Ties?bu uz PVN atskait?šanu apjoms), C?596/14, EU:C:2022:921, 22. punkts).

29 Tom?r priekšnoteikums ties?b?m atskait?t PVN ir gan materi?ltiesisko pras?bu vai nosac?jumu, gan form?lo pras?bu vai nosac?jumu iev?rošana.

30 Materi?l?s pras?bas vai nosac?jumi, kas nepieciešami, lai rastos š?s ties?bas, ir uzskait?ti Direkt?vas 2006/112 168. pant?. T?d?j?di, lai var?tu izmantot min?t?s ties?bas, pirmk?rt, attiec?gajai personai ir j?b?t “nodok?a maks?t?jam” š?s direkt?vas izpratn? un, otrk?rt, nodok?a

maks?t?jam ir iepriekš j?izmanto preces vai pakalpojumi, kas nor?d?ti, lai pamatotu ties?bas uz PVN atskait?šanu, saviem ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem un, k? preciz?ts š? panta a) punkt?, š?s preces iepriekš ir j?pieg?d? vai pakalpojumus j?sniedz citam nodok?a maks?t?jam.

31 Turkl?t saska?? ar Direkt?vas 2006/112 167. pantu atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams, un atbilstoši š?s direkt?vas 63. pantam šis nodoklis k??st iekas?jams br?d?, kad faktiski ir veikta pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana. No t? izriet, ka atskait?šanas ties?bas princip? ir pak?rtotas pier?d?jumam par dar?juma faktisku ?stenošanu (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2005. gada 26. maijs, *Ant?nio Jorge*, C?536/03, EU:C:2005:323, 24. un 25. punkts; 2018. gada 27. j?nijs, *SGL un Val?riane*, C?459/17 un C?460/17, EU:C:2018:501, 34., k? ar? 35. punkts, un 2022. gada 29. septembris, *Raiffeisen Leasing*, C?235/21, EU:C:2022:739, 40. punkts). T?d?j?di, ja pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana faktiski nav notikusi, nevar rasties nek?das ties?bas uz nodok?a atskait?šanu.

32 Turkl?t Tiesa jau ir nospriedusi, ka PVN meh?nismam ir rakstur?gi, ka fikt?vs ieg?des dar?jums nevar dot ties?bas uz š? nodok?a atskait?šanu, jo š?dam dar?jumam nevar b?t nek?das saiknes ar dar?jumiem, kas ar nodokli tiek aplikti v?l?k (spriedums, 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.*, C?712/17, EU:C:2019:374, 24. un 25. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra)

33 T?d?j?di, pirmk?rt, atteikums pieš?irt nodok?a maks?t?jam ties?bas uz nodok?a atskait?šanu t?dos apst?k?os, k?di ir pamatliet?, var tikt pamatots ar konstat?jumu, ka nav iesniegti pier?d?jumi par dar?juma, kas nor?d?ts, lai pamatotu ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, faktisku ?stenošanu.

34 Lai var?tu secin?t, ka š?dos apst?k?os princip? past?v ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, j?p?rbauda, vai pre?u z?mju nodošana, kas nor?d?ta, lai pamatotu š?s ties?bas, faktiski ir notikusi un vai nodok?a maks?t?js attiec?g?s pre?u z?mes ir izmantojis saviem ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem.

35 Šaj? zi?? j?atg?dina, ka pier?d?šanas pien?kums ir nodok?a maks?t?jam, kuram ir pien?kums sniegt objekt?vus pier?d?jumus par to, ka cits nodok?a maks?t?js vi?am faktiski iepriekš ir pieg?d?jis preces un sniedzis pakalpojumus vi?a ar PVN apliekamo dar?jumu vajadz?b?m, attiec?b? uz kuriem vi?š faktiski ir samaks?jis PVN (spriedumi, 2018. gada 21. novembris, *V?dan*, C?664/16, EU:C:2018:933, 44. punkts; 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 39. punkts, un 2023. gada 16. febru?ris, *DGRFP Cluj*, C?519/17, EU:C:2023:106, 100. punkts).

36 Pier?d?jumu, kas iesniegti, lai konstat?tu ar nodokli apliekam? dar?juma es?bu, izv?rt?jums ir j?veic valsts tiesai saska?? ar valsts ties?bu norm?s paredz?tajiem pier?d?šanas noteikumiem, veicot visu lietas faktisko elementu un apst?k?u visp?r?ju izv?rt?jumu (spriedums, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek?Gabona*, C?273/11, EU:C:2012:547, 53. punkts, un r?kojums, 2023. gada 9. janv?ris, *A.T.S. 2003*, C?289/22, EU:C:2023:26, 46. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

37 T? k? pamatliet? no š? v?rt?juma, kas j?veic iesniedz?jtiesai, izriet, ka nor?d?t? pre?u z?mju nodošana faktiski nav notikusi, nevar rasties nek?das atskait?šanas ties?bas.

38 Šaj? kontekst?, k? rakstveida apsv?rumos nor?da Polijas vald?ba, iesniedz?jtiesa var?s ?emt v?r? apst?kli – pie?emot, ka tas ir pier?d?ts –, ka, neraugoties uz š?ietamo nodošanas l?guma nosl?gšanu, puses faktiski esot turpin?jušas r?koties t?, it k? atsavin?t?js joproj?m b?tu attiec?go pre?u z?mju ?pašnieks un W. b?tu tikai tur?t?js.

39 Savuk?rt, ja no š? visaptveroš? v?rt?juma izriet, ka atsavin?šana faktiski ir notikusi un ka nodok?a maks?t?js ir iepriekš izmantojis nodot?s pre?u z?mes saviem ar nodokli apliekamajiem

darījumiem, viņam principā nevar liegt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu.

40 Tomēr, otrkārt, šīs tiesības nodokļa maksātājam var tikt atteiktas, ja, pamatojoties uz objektīviem pierādījumiem, ir pierādīts, ka tās ir izmantotas krāpnieciski vai āunprēti.

41 Jāatgādina, ka cēlā pret krāpšanu, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un iespējamu āunprētiņu rīcību ir ar Direktīvu 2006/112 atzīta un veicināta mērķis un ka Tiesa vairākkārt ir atzinusi, ka iesaistītās personas nevar atsaukties uz Savienības tiesību normām krāpnieciski vai āunprētiņā nolūkā. Tādēļ, lai gan ir izpildīti atskaitīšanas tiesību materiāltiesiskie nosacījumi, valsts iestāde un tiesā ir jāatsaka šo tiesību izmantošana, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, tiek atzīts, ka šīs tiesības ir izmantotas krāpnieciski vai āunprētiņā (spriedumi, 2005. gada 3. marts, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, 34. un 35. punkts; 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 43., punkts, kā arī 2022. gada 1. decembris, *Aquila Part Prod Com*, C-512/21, EU:C:2022:950, 26. punkts).

42 Attiecībā uz krāpšanu saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir jāatsaka ne tikai tad, ja krāpšanu PVN jomā ir izdarījis pats nodokļa maksātājs, bet arī tad, ja ar objektīviem elementiem ir pierādīts, ka nodokļa maksātājs, kuram preces vai pakalpojumi, ar ko tiek pamatotas tiesības uz atskaitīšanu, ir piegādātas vai sniegti, zināja vai tam bija jāzina, ka, iegādājoties šīs preces vai pakalpojumus, tas piedalās ar krāpšanu saistītā darījumā (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2012. gada 6. decembris, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 40. punkts; 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 48. punkts, un 2022. gada 1. decembris, *Aquila Part Prod Com*, C-512/21, EU:C:2022:950, 27. punkts).

43 Tā kā tiesību uz nodokļa atskaitīšanu atteikšana ir izņēmums no šīs tiesības veidojošā pamatprincipa piemērošanas, nodokļu iestāde ir jāsniedz juridiski pieteikami objektīvi pierādījumi, kas ļauj secināt, ka nodokļa maksātājs ir izdarījis krāpšanu PVN jomā vai arī zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, kurš norisinājās, lai pamatotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir iesaistīts krāpšanā. Pēc tam valsts tiesai jāpārbauda, vai attiecīgās nodokļu iestādes ir pierādījušas šādu objektīvu elementu esamību (rīkojums, 2023. gada 9. janvāris, *A.T.S. 2003*, C-289/22, EU:C:2023:26, 53. punkts un tajā minētā judikatūra)

44 Attiecībā uz tiesību āunprētiņu izmantošanu no atkārtotās judikatūras izriet – lai PVN jomā konstatētu āunprētiņu rīcību, nepieciešams, pirmām kārtām, lai gan formāli tiek piemēroti attiecīgo Direktīvas 2006/112 normu un valsts tiesību aktu, ar ko šī direktīva transponēta, nosacījumi, lai attiecīgo darījumu rezultātā tiktu iegūtas fiskālas priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretēja šīm normām, un, otrām kārtām, lai no objektīvo elementu kopuma izrietētu, ka darījumu galvenais mērķis ir tikai šīs fiskālās priekšrocības iegūšana (spriedumi, 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 74. un 75. punkts; 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 36. punkts, kā arī 2022. gada 15. septembris, *HA.EN.*, C-227/21, EU:C:2022:687, 35. punkts).

45 Attiecībā uz jautājumu, vai darījuma galvenais mērķis ir vienkārši saņemt šo nodokļu priekšrocību, jāatgādina, ka PVN jomā Tiesa jau ir nospriedusi – ja nodokļa maksātājam ir izvēle starp diviem darījumiem, viņam nav noteikti jāizvēlas tas, kurš paredz visaugstākās PVN summas samaksu, bet viņam, tieši pretēji, ir tiesības izvēlēties tādā savas darbības struktūrā, kas tam ļauj samazināt savu nodokļu parādu. Tādējādi nodokļa maksātāji ir tiesīgi brīvi izvēlēties organizatoriskās struktūras un darījumu kārtību, ko tie uzskata par visatbilstošāko to komercdarbībai un lai ierobežotu savu nodokļu slogu (spriedums, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 42. punkts, un rīkojums, 2023. gada 9. janvāris, *A.T.S. 2003*, C-289/22, EU:C:2023:26, 40. punkts).

46 Tādēļ PVN jomā piemērojamā tiesību āunprētiņa izmantošanas aizlieguma principa

m?r?is aizliedz piln?b? fikt?vus dar?jumus, kuri neatbilst ekonomiskajai realit?tei un tiek ?stenoti ar vienu vien?gu m?r?i – ieg?t nodok?u priekšroc?bas, kuru pieš?iršana b?tu pret?ja Direkt?vas 2006/112 m?r?iem (spriedumi, 1998. gada 16. j?lijs, *ICI*, C?264/96, EU:C:1998:370, 26. punkts, un 2011. gada 27. oktobris, *Tanoarch*, C?504/10, EU:C:2011:707, 51. punkts, k? ar? r?kojums, 2023. gada 9. janv?ris, *A.T.S. 2003*, C?289/22, EU:C:2023:26, 41. punkts).

47 J?atg?dina ar?, ka pas?kumi, ko dal?bvalstis var noteikt saska?? ar Direkt?vas 2006/112 273. pantu, lai nodrošin?tu PVN pareizu iekas?šanu un nov?rstu kr?pšanu, nedr?kst p?rsniegt to, kas vajadz?gs šo m?r?u sasniegšanai. T?d?j?di tie nevar tikt izmantoti t?, ka ar tiem sistem?tiski tiktu apstr?d?tas ties?bas uz PVN atskait?šanu un t?gad – PVN neitralit?te (spriedums, 2021. gada 9. decembris, *Kemwater ProChemie*, C?154/20, EU:C:2021:989, 28. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

48 Šaj? gad?jum?, pirmk?rt, j?nor?da, ka no iesniedz?jtiesas sniegtajiem paskaidrojumiem neizriet, ka elementi, uz kuru pamata juridisks dar?jums, kas attiecas uz dar?jumu, kurš apliekams ar PVN, var tikt kvalific?ts k? fikt?vs un t?gad atz?ts par sp?k? neesošu atbilstoši valsts civilties?bu norm?m, sakr?t ar elementiem, kuri saska?? ar š? sprieduma 33.–38. punktu ietvertaj?m nor?d?m ?auj atbilstoši Savien?bas ties?b?m ar šo nodokli apliktu komercdar?jumu kvalific?t k? fikt?vu dar?jumu un t?d?j?di saska?? ar š? sprieduma 32. punktu atg?din?to judikat?ru pamatot atteikumu pieš?irt nodok?a maks?t?jam ties?bas uz nodok?a atskait?šanu. T?gad š?da sp?k? neesam?ba princip? nevar pamatot šo atteikumu.

49 Otrk?rt, no iesniedz?jtiesas konstat?jumiem izriet, ka attiec?gie valsts ties?bu akti visp?r?gi attiecas uz ikvienu situ?ciju, kad nodok?a maks?t?js ir veicis juridisku darb?bu, kas atbilstoši Civilkodeksam tiek uzskat?ta par fikt?vu un t?gad sp?k? neesošu, un – neatkar?gi no piem?rojamaj?m civilties?bu norm?m un ?emot v?r? objekt?vus elementus – nav j?pier?da, ka š?s ties?bas tikušas izmantotas kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi. Lai gan starp nodok?a maks?t?ju un r??ina izrakst?t?ju nosl?gt? l?guma fikt?vais raksturs saska?? ar valsts civilties?bu norm?m var b?t kr?pnieciskas vai ?aunpr?t?gas r?c?bas netiešs pier?d?jums Direkt?vas 2006/112 izpratn? un t?s piem?rošanas nol?k?, š?da prakse nevar tikt secin?ta tikai no š? apst?k?a vien.

50 Š?dos apst?k?os, ?emot v?r? visu iepriekš min?to, j?secina – paredzot, ka, saska?? ar civilties?b?m atz?stot par sp?k? neesošu ties?bu aktu, kas tiek uzskat?ts par fikt?vu, tiek atteiktas ties?bas uz PVN atskait?šanu un nav j?pier?da, ka ir izpild?ti elementi, kas atbilstoši Savien?bas ties?b?m ar nodokli apliekamu saimniecisku dar?jumu ?auj kvalific?t par fikt?vu dar?jumu, vai ja šis dar?jums faktiski ir ?stenots, neatkar?gi no t?, vai š?s ties?bas uz nodok?a atskait?šanu ir ?stenotas kr?pniecisk? vai ?aunpr?t?g? veid?, t?ds valsts tiesiskais regul?jums k? pamatliet? apl?kotais p?rsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu Direkt?vas 2006/112 m?r?us nodrošin?t pareizu PVN iekas?šanu un nov?rst kr?pšanu.

51 T?d?j?di uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka Direkt?vas 2006/112 167. pants, 168. panta a) punkts, 178. panta a) punkts un 273. pants kopsakar? ar nodok?u neitralit?tes un sam?r?guma principiem ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, atbilstoši kuram nodok?a maks?t?jam tiek liegtas ties?bas uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu tikai t?d??, ka ar nodokli apliekams komercdar?jums tiek uzskat?ts par fikt?vu un sp?k? neesošu, piem?rojot valsts civilties?bu normas, un nav nepieciešams pier?d?t, ka ir izpild?ti elementi, kas ?autu, ?emot v?r? Savien?bas ties?bas, šo dar?jumu kvalific?t par fikt?vu dar?jumu, vai tad, ja šis dar?jums faktiski ir veikts, – ka ar to ir izdar?ta kr?pšana PVN jom? vai ir ?aunpr?t?gi izmantotas ties?bas.

Par ties?šan?s izdevumiem

52 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba izriet no tiesved?bas, kas notiek

iesniedz?jties?, t?p?c t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (desmit? pal?ta) nolemj:

Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes 2010. gada 13. j?lija Direkt?vu 2010/45/ES, 167. pants, 168. panta a) punkts, 178. panta a) punkts un 273. pants kopsakar? ar nodok?u neitralit?tes un sam?r?guma principiem

ir j?interpret? t?d?j?di, ka

tiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, atbilstoši kuram nodok?a maks?t?jam tiek liegtas ties?bas uz priekšnodokl? samaks?t? pievienot?s v?rt?bas nodok?a atskait?šanu tikai t?d??, ka ar nodokli apliekams komercdar?jums tiek uzskat?ts par fikt?vu un sp?k? neesošu, piem?rojot valsts civilties?bu normas, un nav nepieciešams pier?d?t, ka ir izpild?ti elementi, kas ?autu, ?emot v?r? Savien?bas ties?bas, šo dar?jumu kvalific?t par fikt?vu dar?jumu, vai tad, ja min?tais dar?jums faktiski ir veikts, – ka ar to ir izdar?ta kr?pšana PVN jom? vai ir ?aunpr?t?gi izmantotas ties?bas.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – po?u.